

Reforma  
Tributária

09

# Tributação sobre a folha de pagamento

Clovis Scherer e Jorge Abrahão de Castro

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO (\*)

Clovis Scherer

Economista, com graduação pela Universidade Federal de Santa Catarina e título de Mestre em Estudos do Desenvolvimento pelo *International Institute of Social Studies* da Universidade Erasmus de Rotterdam. Trabalha como economista no Dieese. E-mail: clovis@dieese.org.br.

Jorge Abrahão de Castro

Doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), membro da Plataforma Política Social. Foi Diretor da Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea e Diretor de Temas Sociais da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do Ministério do Planejamento (MP). E-mail: <jorge.abrahaos7@gmail.com>

(\*) Artigo elaborado no âmbito do projeto de pesquisa (em andamento) que tem por objetivo elaborar propostas para a reforma tributária no Brasil. Fruto do esforço de dezenas de especialistas, os produtos finais (livro e documento propositivo) deverão ser divulgados no segundo trimestre de 2018. Trata-se de iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco). Com a gestão executiva da rede Plataforma Política Social, conta com o apoio do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil.

## RESUMO

O artigo examina a tributação da folha de salários no Brasil visando a subsidiar o debate sobre uma reforma tributária. Os encargos sociais representam 25,72% da remuneração total de um empregado, mas este percentual é bem menor se a empresa tiver a folha desonerada ou se for optante pelo Simples. Esses tributos representam quase 19% da receita tributária total e 6,17% do PIB. Nas últimas décadas, a tributação da folha foi alterada para o caso dos produtores rurais, para as Micro e Pequenas empresas e com a chamada “desoneração da folha”, com efeitos econômicos controversos e impactos negativos no financiamento da previdência social. Por outro lado, a capacidade da folha salarial como base tributária está ameaçada por fatores tecnológicos, organizacionais e institucionais que podem afetar as relações de trabalho e o emprego assalariado. Numa reforma visando à justiça social será necessário encontrar soluções para a tributação da folha que contemplem estas tendências estruturais e, ao mesmo tempo, preservem o financiamento da previdência social e de outros programas relevantes para a população.

**Palavras-chave:** tributação, encargos sociais, Simples, desoneração da folha.

## APRESENTAÇÃO

A folha de pagamento de salário das empresas é uma das principais bases de arrecadação de tributos no Brasil e, a exemplo do que ocorre na maior parte dos países, é crucial para o financiamento da previdência social pública. Essa base de tributação sempre suscita acaloradas discussões, dado que afeta, além da questão fiscal e previdenciária, a formação do custo do trabalho, o emprego, a competitividade, dentre outros aspectos. Ela traz implicações também para a justiça fiscal, pois afeta a relação entre capital e trabalho, o custo de produção e os preços ao consumidor.

Este capítulo examina sob distintos ângulos as questões relacionadas à tributação da folha. Começa por elencar algumas considerações de contexto sobre desenvolvimento, trabalho e tributos sobre a folha. Depois, apresenta conceitos básicos, a estrutura e a dimensão

desse tipo de tributo, inclusive em comparação com outros países. Na terceira parte do texto, é feita uma rápida revisão de medidas que alteraram mais significativamente a tributação da folha no passado recente. Na quarta parte, recuperam-se brevemente, algumas propostas formuladas sobre o tema; e na quinta seção, apresentam-se as sugestões dos autores a este respeito.

## **1. DESENVOLVIMENTO, TRABALHO E FOLHA COMO BASE DE TRIBUTAÇÃO**

O exame da tributação sobre a folha de salários com vistas a uma reforma do sistema tributário que contribua para a promoção do desenvolvimento econômico com justiça social requer, antes de tudo, que se enquadre essa base de arrecadação num contexto mais amplo. O trabalho assalariado, do qual decorre a folha de salários, continua sendo a principal forma de inserção da população em atividades econômicas – mesmo em um país como o Brasil, onde o peso do emprego não assalariado é muito elevado<sup>1</sup> –, e sua promoção é crucial para que o desenvolvimento socioeconômico ocorra em plenitude, em particular, para que haja a elevação do rendimento das famílias. Além disso, o desenvolvimento econômico sustentado por um mercado interno vigoroso requer dinamismo no consumo das famílias, maior componente da demanda agregada na economia, o que pode ser afetado pela tributação da folha. Também no caso de uma estratégia voltada para o mercado externo, esta base de tributação é relevante por compor o custo do trabalho e influenciar a competitividade internacional.

A trajetória recente do mercado de trabalho e de sua regulamentação no Brasil tem elementos que merecem ser anotados nesta seção introdutória. Os anos de 2004 a 2013 mostraram que a tributação da folha não foi impeditiva para um forte processo de redução da taxa de desemprego e melhoria dos salários na economia. Ao mesmo tempo, houve redução da informalidade no mercado de trabalho, com redução relativa do emprego assalariado sem carteira assinada e do trabalho por conta própria prestado para as empresas, desacreditando o discurso segundo o qual as altas taxas de informalidade vivenciadas até então se explicariam pelo peso dos encargos sociais.

No entanto, com a instauração da mais profunda recessão econômica em décadas, a partir de 2015, a taxa de desemprego passou a crescer em ritmo bastante acelerado, vindo a

---

<sup>1</sup> De acordo com a Pnad Contínua do IBGE, no terceiro trimestre de 2017 o emprego assalariado nos setores público e privado (com e sem registro em Carteira de Trabalho) abrangia 61,0% da força de trabalho do país. Em seguida, ainda que em um percentual bem inferior, encontra-se o trabalho por conta própria (25,1%). As demais formas de inserção ocupacional respondem por somente 13,9% do mercado de trabalho nacional.

atingir um patamar novamente muito elevado.<sup>2</sup> Desde então, a geração de postos de trabalho se caracterizou pela expansão da informalidade e da ilegalidade, acentuando sobremaneira o grau de precariedade do mercado de trabalho brasileiro.

Simultaneamente, a mudança na correlação de forças políticas na sociedade em favor do capital viabilizou a aprovação de uma série de medidas legislativas no sentido da flexibilização – entendida como precarização – e da revogação de direitos trabalhistas e sociais. A aprovação da chamada reforma trabalhista tende a criar um leque mais amplo de tipos de contrato de trabalho, distintos e menos protegidos do que os contratos por prazo indeterminado e de jornada integral. Contrato a tempo parcial ampliado, jornada intermitente, trabalho autônomo com exclusividade e de forma contínua, e teletrabalho são alguns exemplos desses contratos. Junto com mudanças no papel e financiamento dos sindicatos, a reforma tende a enfraquecer o poder de barganha dos trabalhadores frente aos empregadores na negociação coletiva e, com isso, reduzir a participação dos salários na economia.

Além disso, com impacto direto na questão tributária, destaca-se a liberalização da contratação de pessoas jurídicas na condição de empregados e a exclusão de diversos pagamentos aos empregados da base de incidência das contribuições sociais.

A junção de um quadro econômico conjuntural adverso com a implementação de medidas precarizantes do emprego formal ameaça a sustentação do financiamento da previdência e da Seguridade Social com base na tributação sobre a folha.

Do ponto de vista mais estrutural, há dois processos em curso que precisam ser considerados na contextualização do papel da tributação da folha de salários. Primeiro, o desenvolvimento acelerado da robotização e o uso disseminado da inteligência artificial são vistos como ameaças ao trabalho humano e ao emprego no médio e longo prazo, podendo configurar-se como fatores depressivos do peso dos salários na renda nacional. Segundo, a tendência de crescimento ainda maior dos serviços e a disseminação de formas “uberizadas”<sup>3</sup> de organização do trabalho, em que não se define tão claramente a relação de emprego e a remuneração passa ao largo da folha salarial das empresas.

---

<sup>2</sup> Ainda segundo a Pnad Contínua, a taxa de desocupação brasileira diminuiu de 7,2% para 6,5% ao longo do ano de 2014, mesmo com a estagnação do crescimento econômico. É somente a partir de 2015, portanto, que tal taxa cresce de forma vertiginosa, imprimindo uma trajetória de alta ininterrupta até o primeiro trimestre de 2017, quando se atinge o patamar de 13,7%. A partir de então, nos dois trimestres seguintes, a taxa de desocupação registrou duas quedas consecutivas, alcançando o percentual de 12,4%.

<sup>3</sup> Por “uberização” entende-se a difusão de relações de trabalho em que o trabalhador é ocupado por conta própria estabelecendo um vínculo com empresas que fornecem aplicativos de internet mediadores do contato entre ele e o consumidor a exemplo dos motoristas do Uber. A remuneração, a jornada e outras condições são

Estes são motivos que justificam uma reflexão sobre a capacidade da tributação da folha para financiar esquemas de proteção social universais no longo prazo, como é assegurado na Constituição Federal.

No que diz respeito à previdência social, argumenta-se que a contribuição dos empregadores deve basear-se em tributos sobre os salários pagos a fim de estabelecer uma relação clara entre contribuições e benefícios. Essa necessidade não parece tão evidente uma vez que essa contribuição dos empregadores não se vincula diretamente aos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. Tal vínculo é definido pela contribuição do empregado, o que permite discutir separadamente a base de incidência de cada uma dessas contribuições.

Por fim, o último aspecto que merece ser abordado nesta introdução é que não há consenso quanto ao efeito da tributação dos salários na alocação de recursos na economia. Embora a corrente econômica hegemônica afirme que a carga tributária que onera os salários é transferida pelos empregadores para os trabalhadores, através de redução nos salários, há autores que enxergam um conjunto de fatores institucionais atuando para que tal transferência não ocorra. Além disso, fora dessa corrente de pensamento, a carga tributária sobre a folha seria um componente do salário, somado aos demais custos de produção, as empresas acrescentam o *mark-up* para a formação de seus preços. Esse debate é acompanhado de inúmeros estudos empíricos que, até hoje, não encerraram a polêmica, pois, ao lado de diferenças metodológicas e teóricas, os contextos concretos em que a tributação se efetiva são bastante diversificados. Assim, uma eventual mudança no atual sistema de encargos sociais deve ser acompanhada de estudos prospectivos e de um amplo debate na sociedade, a fim de assegurar que os princípios de eficiência econômica com justiça social sejam de fato alcançados.

## **2. TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NO BRASIL: SITUAÇÃO ATUAL**

Esta seção tem o objetivo de diagnosticar a tributação da folha no Brasil. Mas, antes disso, será necessário esclarecer alguns conceitos visando a evitar confusões entre encargos sociais e direitos trabalhistas.

### **2.1. Evitando confusões – encargos sociais, tributos e direitos trabalhistas**

---

estabelecidas pela empresa-aplicativo para o trabalhador, individualmente, e este responsabiliza-se pelos custos da atividade como se empresário fosse (Ver: Pochmann, 2016; Abílio, s-d).

Frequentemente, os tributos que incidem sobre a folha são tratados junto com encargos trabalhistas decorrentes do vínculo de emprego, confundindo o debate. Para esclarecimento, os tributos sobre a folha correspondem aos chamados encargos sociais, que são os pagamentos feitos pelos empregadores ao Estado para o financiamento de políticas e programas públicos que proporcionam um benefício difuso aos trabalhadores. Por exemplo, a contribuição patronal para o INSS, o recolhimento do Seguro-Acidente de Trabalho e o Salário-Educação incidem sobre a folha e financiam programas de cunho social.

Já os encargos trabalhistas são aquelas obrigações de pagamento direto ao empregado, além do salário contratual, feitas de maneira periódica, eventual ou diferida no tempo. Considera-se como tal o décimo terceiro salário, a Gratificação de Férias constitucional e o aviso prévio indenizado, bem como o pagamento do salário durante as férias e o descanso semanal remunerado (que integram o salário contratual). Mais precisamente, “a remuneração total recebida integral e diretamente pelo trabalhador como contraprestação pelo seu serviço ao empregador subdivide-se em: salário contratual recebido mensalmente, inclusive nas férias; salário diferido (ou adiado), recebido uma vez a cada ano (13º salário e 1/3 de férias); salário recebido eventualmente (FGTS e outras verbas rescisórias)” (DIEESE, 2011).

Neste sentido, é preciso destacar o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Ainda que ele seja considerado um tributo, os valores recolhidos são vinculados à conta individual do trabalhador que irá recebê-lo nas hipóteses definidas em lei, notadamente por ocasião de uma dispensa imotivada. Por isso, o FGTS assemelha-se a uma conta-poupança aberta nome do trabalhador pelo empregador, constituindo-se num patrimônio individual seu.

Essa distinção é necessária para que eventuais propostas de mudanças na tributação sobre a folha tenham o foco correto, não afetem os direitos trabalhistas nem reduzam a já notoriamente baixa remuneração do trabalho em nosso país.

## **2.2. A estrutura da tributação sobre a folha no Brasil**

Nesta seção, vamos elencar os tributos incidentes sobre a folha e apontar a sua destinação. A tributação sobre a folha diferencia-se entre as empresas conforme o regime tributário ao qual elas se enquadram. Vamos nos concentrar em três situações distintas: i) nas empresas (ou entidades a elas equiparadas) em geral, regidas pelo regime do lucro real ou

presumido, que não tiveram a folha desonerada; ii) nas que tiveram a folha desonerada; e iii) nas empresas optantes do Simples Nacional.

### Empresas em geral

O quadro abaixo descreve os principais tributos incidentes sobre a folha de pagamentos, ou folha de salários, de uma empresa regida pelo lucro real ou presumido que não se enquadre nos critérios para a desoneração da folha (ver a seguir). O quadro indica também a alíquota do tributo e a destinação dos recursos arrecadados.

Todos os tributos dessa lista são contribuições, ou seja, foram criados com uma finalidade específica. As contribuições previdenciárias são as mais expressivas, considerando o valor da alíquota e financiam a concessão de benefícios aos trabalhadores urbanos e rurais. As empresas também são obrigadas a contribuir para o Sistema S, cuja administração é prerrogativa das entidades representativas dos empregadores.

### QUADRO 1 – TRIBUTOS SOBRE A FOLHA, ALÍQUOTAS E DESTINAÇÃO BRASIL 2015

TRIBUTO	ALÍQUOTA	DESTINAÇÃO
<b>INSS – Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (CPSF)</b>	20% sobre a folha	Financiamento do Regime Geral de Previdência Social
<b>Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho-RAT)</b>	1%, 2% ou 3% das remunerações pagas, dependendo do grau de risco.	Financiamento dos benefícios de incapacidade temporária ou permanente
<b>Salário-educação</b>	2,5% sobre a folha	Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação e Estados para aplicação em programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental
<b>Incra</b>	0,2% sobre a folha 2,7% para agroindústrias	Serviços sociais, incentivo à produção e fixação do homem à terra, fomento econômico, estudos e divulgação.
<b>Senai, Senac ou Senat</b>	1,0% sobre a folha	Organização e administração de escolas de aprendizagem profissional
<b>Sesi, Sesc ou Senat</b>	1,5% sobre a folha	Programas para o bem-estar social dos empregados. Atividades culturais e educativas.
<b>Senar (empresas agroindustriais, agropecuárias, agenciadora de mão de obra rural)</b>	2,5% sobre a folha	Organização, administração e execução da formação profissional rural e de ações sociais.
<b>Sebrae</b>	0,3% ou 0,6% sobre a folha (cfe. o setor de atividade)	Programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e microempresas.

Fonte: Anuário Estatístico da Previdência Social, 2015.

Algumas informações complementam o quadro acima:

- Folha de salários – é definida como o total das remunerações pagas aos empregados e aos trabalhadores avulsos. Não integram a base de incidência das contribuições previdenciárias, dentre outros, a PLR, os adiantamentos, a ajuda de custo, as diárias e o gasto do empregador com a previdência complementar de seus empregados.

- Empresas do setor financeiro – a alíquota da CPSF é de 22,5% sobre o total da remuneração dos empregados.
- Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho -RAT) – as alíquotas acima podem ser acrescidas de 12%, 9% e 6% caso a atividade desempenhada enseje a concessão de aposentadoria especial aos 15, 20 ou 25 anos de contribuição.
- Outras contribuições – dependendo do setor de atividades, há a cobrança de contribuições das empresas para o Fundo Aeroviário, a Diretoria de Portos e Costas (DPC) e o SESCOOP.

A contribuição do empregador para o FGTS, como foi dito acima, é uma espécie de poupança feita em nome do trabalhador, que a recebe integralmente, não sendo, pois, encargo social. Ela representa 8% do salário, acrescido do décimo terceiro salário, da gratificação de férias e de verbas rescisórias.

### **Empresas com a folha desonerada**

A Lei 12.546/2011 substituiu a CPSF por uma Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para um conjunto de setores, de atividades econômicas e de produtos. Como o nome da nova Contribuição diz, sua base de incidência passou a ser a Receita Bruta de Vendas, excluídas as exportações. A desoneração não afetou as outras contribuições que incidem sobre a folha, tais como o Salário-Educação e as Contribuições para o Sistema S.

Após diversas modificações no texto legal, as regras em vigor atualmente permitem que a empresa opte pela CPSF ou pela CPRB, obviamente buscando o menor dispêndio. As alíquotas da CPRB são as seguintes:

- 1% – fabricantes de produtos à base de carnes, peixes e de pães;
- 2% – empresas de transporte rodoviário, metroviário e ferroviário de passageiros; obras de construção civil que ainda não haviam se encerrado em 2015.
- 2,5% – indústria manufatureira, manutenção de aeronave, empresas de navegação de manutenção e reparação de embarcações e o comércio varejista;
- 3,0% – empresas de *call center*; e
- 4,5% – empresas de TI/TIC, de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados; hotéis; construção civil e obras de infraestrutura.

As empresas exportadoras foram as mais beneficiadas pela desoneração, uma vez que as vendas ao exterior são excluídas da base de incidência da CPRB. Assim, deixaram de recolher total ou parcialmente a contribuição sobre a folha e também ficaram isentas do pagamento de contribuição sobre a receita.

### **O Simples Nacional**

As empresas optantes têm a folha de salários livres da incidência da CPSF, do Salário-Educação, do Inca, do Sebrae e das contribuições para o Sistema S. Em substituição a algumas dessas contribuições e outros tributos, fazem um único recolhimento calculado sobre a receita de vendas e com alíquotas que variam de 4% a 17,5%. O valor arrecadado é partilhado entre os entes públicos com base em frações, definidas em lei, correspondentes aos tributos substituídos. Do total arrecadado, a Contribuição Previdenciária Patronal fica com 37,5%, no caso da indústria, 41,5% e 42%, no comércio, e 43%, nas empresas de serviços. Assim, o único tributo que incide sobre a folha de salários das empresas optantes pelo Simples é o FGTS.

#### **2.3. Tamanho da cunha fiscal sobre a folha**

A proporção das despesas associadas ao emprego, portanto, varia conforme o regime tributário da empresa. Alguns exemplos hipotéticos ilustram esta diversidade de situações. As empresas enquadradas no regime de lucro real ou lucro presumido arcam com encargos sociais de, aproximadamente, 25,72% do valor pago em remuneração ao empregado (incluindo-se nesta o FGTS e a parcela da indenização em caso de dispensa sem justa causa sobre o saldo que reverte para o trabalhador). Se essa empresa, entretanto, for elegível e optar por contribuir para a Previdência com base na receita bruta conforme o disposto na lei da desoneração da folha, sua despesa com encargos sociais cai a 7,73% dos salários pagos. Em comparação, se a empresa for optante do Simples Nacional, não incorre em encargos sociais de nenhum tipo, com exceção da parcela da indenização rescisória destinada ao governo (10% sobre o saldo do FGTS do trabalhador, introduzido para ressarcir o Fundo do expurgo do Plano Collor, que continua em vigor).

Embora as empresas elegíveis à desoneração da folha e as empresas optantes pelo Simples Nacional tenham menores ou nenhuma despesa com encargos sociais incidentes sobre esta base, elas são tributadas sobre a receita bruta de vendas.

Como visto, há um leque bastante diversificado de situações em se tratando de encargos sociais sobre a folha de salários entre as empresas. Portanto, só se pode falar de carga

tributária sobre a folha de salários em termos médios, em torno do qual há uma considerável dispersão conforme o regime tributário, o setor, dentre outros fatores.

**TABELA 1 – DESEMBOLSO TOTAL PARA EMPREGAR UM TRABALHADOR COM SALÁRIO HIPOTÉTICO DE R\$ 1.000,00**  
BRASIL  
2011

ITENS DA DESPESA	EMPRESA NORMAL	FOLHA DESONERADA	SIMPLES NACIONAL
Salário contratual	1.000,00	1.000,00	1.000,00
13ª e Gratificação de férias	111,11	111,11	111,11
FOLHA MENSAL	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>
FGTS	88,89	88,89	88,89
Multa 40% sobre o FGTS	35,56	35,56	35,56
REMUNERAÇÃO TOTAL	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>
Encargos sociais	317,78	95,56	8,89
10% sobre o saldo do FGTS (Plano Collor)	8,89	8,89	8,89
INSS	222,22	-	-
Seguro-Acidente de Trabalho	22,22	22,22	-
Salário-Educação	27,78	27,78	-
Incra	2,22	2,22	-
Sesi ou Sesc	16,67	16,67	-
Senai ou Senac	11,11	11,11	-
Sebrae	6,67	6,67	-
REMUNERAÇÃO + ENCARGOS	<b>1.553,33</b>	<b>1.331,11</b>	<b>1.244,44</b>
% dos Encargos sobre a Remuneração total	25,72%	7,73%	0,72%

Observação: cálculos supõem a demissão sem justa causa por iniciativa do empregador.

Elaboração: autores com base em Dieese 2011.

Dados produzidos pelas pesquisas anuais da Indústria e do Comércio, do IBGE, dão uma noção do encargo médio com as contribuições para a previdência social e para o FGTS. Em 2015, as contribuições para a previdência representavam 10,9% dos gastos de pessoal na Indústria como um todo e 10,7% na Indústria de Transformação. Esse percentual variava entre 5,8%, na indústria de artigos de vestuário e acessório, 6,6% para a indústria do couro e artefatos, subindo para 15,1% na fabricação de coque, derivados do petróleo e biocombustíveis e 15,3% na fabricação de bebidas (ver ANEXO: Contribuições para a Previdência Social como Proporção dos Gastos de Pessoal, por Divisões e Grupos de Atividade). O FGTS representava 5,7% dos gastos com pessoal na indústria e 5,8% na indústria de transformação, apresentando menor variabilidade entre os segmentos industriais.

No caso do Comércio, a contribuição para a previdência tinha um peso semelhante ao da indústria, de 10,9%, atingindo 14,3% no comércio por atacado e ficando em 9,2% no comércio varejista. Constata-se, portanto, uma heterogeneidade intra-setorial marcante quanto à participação da contribuição previdenciária na composição do gasto com pessoal das empresas.

A participação da contribuição previdenciária na despesa com pessoal está abaixo da alíquota nominal de 20%. Isso pode estar relacionado à presença de empresas optantes pelo Simples em cada setor, bem como pela não incidência do tributo sobre itens de despesa tais como a PLR, a ajuda de custo, o auxílio alimentação, as férias indenizadas com o respectivo adicional de férias constitucional, o gasto com previdência complementar, dentre outros. Ou seja, para efeitos tributários, a base folha parece ser menor do que se imagina.

Os dados do IBGE também mostram que no período de 2011 e 2015, quando passou a vigorar a política de desoneração da folha e houve a elevação dos limites de faturamento para opção ao Simples Nacional, a carga sobre as empresas com o pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha caiu significativamente. Na indústria, a carga caiu de 14,2% para 10,9%, em média, representando um corte de 23,3%, com reduções ainda mais expressivas em alguns de seus segmentos (p.ex. confecções, -36,3%; couro e artefatos, -47,4%). No comércio, esse corte foi menos substancial, passando de 11,6% para 10,9% no mesmo período de quatro anos.

#### 2.4. A tributação da folha no total da arrecadação tributária

Os encargos sociais incidentes sobre a folha de salários corresponderam, em 2015, a cerca de R\$ 234 bilhões, representando 12,56% do total de Receitas Tributárias e a 4,10% do PIB. Incluindo a arrecadação com o FGTS, o valor subiu a R\$ 352 bilhões, 18,89% da Receita e 6,17% do PIB (TABELA 2).

**TABELA 2**  
**RECEITA COM TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS**  
 (EM R\$ MILHÕES)  
 BRASIL  
 2015

TRIBUTOS	VALOR	% DA RECEITA TRIBUTÁRIA	% DO PIB
<b>CPSF</b>	180.951	9,69%	3,17%
<b>Salário-Educação</b>	19.038	1,02%	0,33%
<b>Sistema S</b>	18.153	0,97%	0,32%
<b>Outros</b>	16.253	0,87%	0,28%
Subtotal	<b>234.395</b>	<b>12,56%</b>	<b>4,10%</b>
<b>FGTS</b>	118.322	6,34%	2,07%
Total tributos sobre a folha	<b>352.717</b>	<b>18,89%</b>	<b>6,17%</b>
<b>Receita Tributária Total</b>	1.866.818	100,00%	32,66%

Obs.: Foram excluídos das Receitas Tributárias R\$ 61.365 bilhões referentes a contribuições do empregador e do servidor, incidentes sobre a folha de pessoal do serviço público e que se destinam aos regimes próprios de previdência social e para o custeio da pensão dos militares. O PIB foi estimado em R\$ 5.903.806 milhões.

Fonte: SRF. Carga Tributária 2015, p. 45.

Estes números são menores do que os apresentados pela Secretaria da Receita Federal, pois esta considera em seu cálculo, dentre outros itens, as contribuições de entes públicos e de servidores para o regime previdenciário do setor público, bem como as contribuições dos empregados. Preferiu-se, neste texto, excluir esses itens por serem despesas públicas financiadas por impostos gerais já computados no total da Receita Tributária, ou, no caso das contribuições dos empregados, por serem pagamentos vinculados direta e individualmente a benefícios previdenciários.

Estes números já colocam as contribuições para o RGPS incidentes sobre a folha como o quarto tributo em valor arrecadado, perdendo para o ICMS (R\$ 396 bilhões), o Imposto de Renda (R\$ 341 bilhões) e o Cofins (R\$ 199,8 bilhões). Mas as receitas previdenciárias superam os valores anotados na tabela anterior, pois nela não foram computadas a Contribuição para o INSS – Cota Patronal do Simples Nacional, as contribuições sobre a Receita de Produção Agropecuária e a Contribuição sobre a Receita Bruta que substituiu a contribuição sobre a folha. Segundo a Anfip, em 2015 as receitas do Regime Geral de Previdência Social atingiram R\$ 349,6 bilhões, sendo R\$ 63,4 bilhões de contribuições dos segurados, R\$ 215,2 bilhões dos empregadores e R\$ 65 bilhões de outras contribuições<sup>4</sup>.

## **2.5. Eficiência arrecadatória da folha x outros tributos**

Uma característica dos tributos incidentes sobre a folha, em particular as contribuições previdenciárias, é a sua alta efetividade. Ou seja, o que é de fato arrecadado pelo fisco aproxima-se muito do que se poderia estimar considerando a massa de salários e as alíquotas fixadas em lei. Em estudo realizado com dados de 2011, a Anfip constatou que essas contribuições tinham efetividade de 95,6%, indicando que o que foi arrecadado naquele ano era apenas 4,6% menos do que se poderia estimar aplicando-se a alíquota nominal estabelecida em lei sobre a massa salarial informada.

Em termos comparativos, a efetividade das contribuições previdenciárias sobre a folha é bem superior à de tributos que incidem sobre o faturamento. No estudo da Anfip, apurou-se que a efetividade média da Cofins era de 27,8% no caso do regime não cumulativo de incidência desse tributo, e de 67,2% no regime cumulativo. A diferença no grau de efetividade entre esses dois regimes seria explicada pelas reduções de base tributável, mais amplas no caso do regime não cumulativo. A baixa efetividade seria atribuída ao fato

---

<sup>4</sup> Destacam-se R\$ 25 bilhões, de compensação pela desoneração, e R\$ 22 bilhões de empresas ( sub rogação). Ver: ANFIP. Análise da Seguridade Social 2016, p. 109.

de que o variado leque de políticas setoriais tende a desviar a arrecadação realizada do valor que teoricamente poderia ser obtido.

## **2.6. Comparação com outros países**

Em comparação com outros países sobre os quais se dispõe de dados, no Brasil os encargos sociais representam uma proporção elevada dos gastos com pessoal. Segundo o “The Conference Board”, que faz uma compilação de tais estatísticas, os encargos sociais alcançariam 30,69% do gasto total horário na indústria manufatureira brasileira (dados de 2015) colocando-se em segundo lugar numa lista de 34 países (Tabela 3). O Brasil, neste quesito, perderia apenas para a Bélgica, primeira colocada, e estaria próximo da Suécia e França.

Os dados retratados na Tabela 3 mostram uma grande disparidade entre os países, tanto entre aqueles de mais alto nível de desenvolvimento, quanto entre as economias do leste europeu e países em desenvolvimento. Basta citar a distância entre Bélgica e Nova Zelândia, de alto nível de renda *per capita*, bem como entre Brasil e Filipinas, nações em desenvolvimento. Portanto, esta comparação internacional isoladamente não pode ser usada para um julgamento de mérito sobre o patamar dos encargos sociais de um país.

Para afastar a ideia propalada pelo empresariado de que o peso dos encargos sociais encareceria o custo do trabalho no Brasil e reduziria a competitividade externa da produção nacional, basta cotejar com o dado do custo horário da força de trabalho, em dólares correntes. No Brasil, esse gasto era, em 2015, de US\$ 7,97, inclusive apresentando queda em relação ao valor estimado para 2010 (US\$ 10,00). Nessa mesma lista de países, o Brasil apresenta um dos valores mais baixos, seguido pelo México (US\$ 5,90), Turquia (US\$ 5,81) e Filipinas (US\$ 2,16). Assim, os encargos sociais de 30,69%, no Brasil, incidem sobre um gasto total relativamente baixo, resultando em que seu peso absoluto na formação do custo do trabalho é pequeno: cerca de US\$ 2,4 dólares por hora. Nos Estados Unidos, por exemplo, os encargos sociais na indústria manufatureira atingiriam, em média, US\$ 8,95 por hora trabalhada, e na Alemanha, US\$ 9,19.

**TABELA 3 – ENCARGOS SOCIAIS E GASTO COM PESSOAL POR HORA TRABALHADA NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA**  
 EM % E EM US\$  
 OCDE – PAÍSES SELECIONADOS  
 2010 E 2015

PAÍS	ENCARGOS SOCIAIS COMO % DO GASTO TOTAL HORÁRIO	GASTO TOTAL HORÁRIO NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA, US\$	
	2015	2010	2015
Bélgica	32,23	50,66	46,56
Brasil	30,69	10,00	7,97
Suécia	30,67	42,65	41,68
França	30,39	39,04	37,59
México	29,73	6,13	5,90
Itália	28,16	33,81	31,48
Eslováquia	27,56	10,71	11,26
República Tcheca	26,64	11,43	10,29
Estônia	26,04	9,45	11,02
Áustria	26,02	40,12	39,19
Espanha	25,56	26,61	23,65
Hungria	23,92	8,40	8,25
Estados Unidos	23,72	34,75	37,71
Grécia	23,46	22,38	15,48
Holanda	22,16	38,42	36,53
Alemanha	21,65	43,82	42,42
Finlândia	20,40	40,35	38,46
Canadá	20,36	34,42	30,94
Portugal	19,83	12,00	11,08
Coréia do Sul	19,75	17,88	22,68
Austrália	19,72	39,55	38,75
Cingapura	18,18	19,29	25,41
Japão	18,10	31,75	23,60
Polónia	17,90	8,46	8,53
Argentina	17,42	12,77	20,76
Noruega	16,97	57,51	49,67
Israel	16,97	19,22	21,69
Turquia	16,95	6,29	5,81
Irlanda	16,60	40,66	36,02
Taiwan	15,13	8,31	9,51
Reino Unido	14,55	28,99	31,44
Dinamarca	10,87	48,50	44,44
Filipinas	8,18	1,86	2,16
Nova Zelândia	4,03	20,39	23,28

Fonte: The Conference Board. International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015. Disponível em: <https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>. Acesso em 24/11/2017.

Dados da OCDE (Tabela 4) confirmam a extrema diversidade de situações entre os países desenvolvidos, no tocante às contribuições sociais que incidem sobre os salários. Levando em conta que as contribuições sociais sobre a folha, no Brasil, alcançam 25% da remuneração bruta, é possível perceber que a média da OCDE está abaixo desse patamar, mas vários países desenvolvidos e mesmo do Leste Europeu exigem dos empregadores contribuições mais elevadas para o financiamento da seguridade social. O Brasil estaria, por exemplo, alinhado com a Grécia e Portugal. Outro dado relevante é que, no período de 2010 a 2016, houve pequena redução na contribuição social média da OCDE, havendo

países como a Hungria, França e Eslováquia em que a redução foi mais expressiva (porém todos esses com níveis relativamente altos).

**TABELA 4 – TAXA MÉDIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DOS EMPREGADORES COMO PROPORÇÃO DA REMUNERAÇÃO MÉDIA DO TRABALHO**

EM %

OCDE – PAÍSES SELECIONADOS

2000 E 2016

PAÍS	2000	2016	VARIAÇÃO %
França	42,91	36,55	-6,36
República Tcheca	35,00	34,00	-1,00
Estônia	33,00	33,80	0,80
Itália	34,08	31,88	-2,20
Suécia	32,92	31,42	-1,50
Eslováquia	38,00	31,20	-6,80
Espanha	30,60	29,90	-0,70
Áustria	31,03	28,91	-2,12
Bélgica	32,86	28,69	-4,18
Hungria	41,81	28,50	-13,31
Grécia	27,96	24,85	-3,11
Portugal	23,75	23,75	-
Letônia	27,00	23,63	-3,37
Finlândia	26,00	23,07	-2,93
Alemanha	20,50	19,33	-1,18
OCDE – Média	19,10	17,75	-1,35
Turquia	19,50	17,50	-2,00
Polônia	16,76	16,78	0,02
Eslovênia	19,90	16,10	-3,80
Japão	14,39	15,12	0,74
Noruega	12,80	13,00	0,20
Luxemburgo	11,18	12,16	0,98
Canadá	11,61	12,13	0,52
México	11,68	11,64	-0,04
Holanda	10,71	11,20	0,48
Irlanda	12,00	10,75	-1,25
Reino Unido	10,06	10,74	0,68
Coréia do Sul	8,86	10,36	1,50
Estados Unidos	8,58	8,40	-0,18
Islândia	4,77	7,35	2,58
Suíça	6,55	6,23	-0,33
Austrália	6,40	5,97	-0,43
Israel	4,93	5,56	0,63
Dinamarca	0,32	0,78	0,46

Obs: para um empregado solteiro, sem filhos.

Fonte: OCDE.Stat. Taxing Wages Database. Disponível em: <http://stats.oecd.org>. Acesso em 24/11/2017

### 3. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA

Essa seção vai tratar de forma sintética das mudanças mais recentes e de maior envergadura na tributação sobre a folha no Brasil: a contribuição previdenciária dos produtores rurais, o Simples e a desoneração da folha. Estas três iniciativas têm em comum a mudança de base de incidência da contribuição previdenciária patronal, com a

folha sendo substituída pela receita bruta de vendas. Essas mudanças envolveram também algum grau de renúncia fiscal em benefício das empresas e setores contemplados pelas medidas.

### **3.1. Produtores rurais**

Após dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Lei 8.212/91, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Seguridade Social, estabeleceu que os produtores rurais, empregadores, contribuiriam sobre a folha de salário, e apenas o segurado especial deveria contribuir sobre a receita bruta proveniente da comercialização. No ano seguinte, no entanto, a Lei 8.540/92, que dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social, alterou esse entendimento e estabeleceu que o empregador rural pessoa física também passasse a contribuir sobre a receita bruta auferida na comercialização da produção com alíquotas de 2,0% e mais 0,1% para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. Dois anos depois, a partir da Lei 8.870/94, também passam a contribuir à seguridade social dessa forma o empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural. A partir da Lei 10.256/01, também as empresas agroindustriais – produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros –, passaram a contribuir sobre a comercialização com alíquota específica de 2,5%. Assim, a contribuição sobre folha de pagamento salarial ficou restrita aos empregados (não aos empregadores) do setor rural formal e aos autônomos. Ambos não são segurados especiais. Essa fonte é financeiramente insignificante, refletindo o tamanho reduzido do setor formal rural (carteira de trabalho assinada) e legalmente os seus segurados não são os segurados especiais da Previdência.

Em ação proposta por um produtor rural, em 1998, foi questionada judicialmente a contribuição da pessoa física e desde então grande parte dos produtores deixaram de recolher a contribuição sobre a receita bruta amparados em uma decisão liminar de inconstitucionalidade concedida em 2011. No entanto, em julgamento realizado em março/2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, derrubando a liminar de 2011. Agora, os produtores rurais resistem à cobrança retroativa (os débitos podem alcançar R\$ 80 bilhões), relativa ao período em que a cobrança ficou suspensa. Neste sentido, o governo Temer encaminhou, ao mesmo tempo em que tentava manter uma maioria política que lhe desse sustentação, ainda no ano de 2017, a Medida Provisória n. 793/17 sobre renegociação das dívidas, que pode representar uma "anistia" para o agronegócio.

Além disso, observa-se que a atividade econômica de setores da agricultura tem sido beneficiada com diversos tipos de renúncias de tributos federais: R\$ 17,6 bilhões das desonerações da Cesta Básica, R\$ 6,2 bilhões das Exportação da Produção Rural (EC-33), R\$ 1,2 bilhão da Zona Franca de Manaus, entre outros benefícios de menor vulto. De acordo com o relatório da Oxfam (2014), ao esmiuçar os benefícios tributários para o agronegócio, a Lei Kandir/1996, que isenta de pagar ICMS os produtos primários e produtos industrializados destinados à exportação, gerou renúncia fiscal em torno de R\$ 22 bilhões, dos estados, por ano, com muito pouco sendo ressarcido (12%).

Em 2004, a Lei n. 10.925, estabeleceu alíquota zero nas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nos casos incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda, no mercado interno de adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes, corretivo de solo de origem mineral, dentre outros insumos ao setor agropecuário. Em 2014, houve a isenção de 9,25% na cobrança do PIS e Cofins na venda de soja para todos os fins comerciais.

### **3.2. Simples Federal e Nacional**

Dando consequência à determinação constitucional de um tratamento diferenciado e simplificado às micro e pequenas empresas, em 1996 foi instituído o Simples Federal, transformado em Simples Nacional pela Lei Complementar n. 123, de 2006. Por este Regime, um conjunto de impostos e contribuições dos três níveis de governo são cobrados por meio de um único instrumento de arrecadação. Podem optar por esta forma simplificada de recolhimento a microempresa que tenha receita bruta de venda de bens e serviços de até R\$ 360.000,00 no ano e a pequena empresa que não ultrapasse R\$ 4,8 milhões em faturamento (valor máximo que vigora a partir de janeiro de 2018). Empresas que desenvolvem algumas atividades não são elegíveis para o Simples, mas a lista de setores excluídos foi sendo reduzida ao longo do tempo.

Os tributos que são unificados sob o Simples são o IRPJ, o IPI, a CSLL, a Cofins, o PIS/Pasep, a CPSF (federais), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). O valor a ser recolhido é calculado com uma alíquota única, incidente sobre a receita bruta de vendas, em percentual que varia conforme o setor e o montante da receita auferida.

A partir de janeiro de 2018, passaram a valer as regras da Lei Complementar n. 155 que alterou os limites, alíquotas e partilha do tributo arrecadado no Simples. A estrutura de alíquotas se divide em seis faixas de receita, sendo que na sexta faixa (de R\$ 3,6 a R\$ 4,8

milhões) não se incluem o ICMS e o ISS. As alíquotas partem de 4%, para o comércio; 4,5%, para a indústria; e 6%, para os serviços, chegando ao máximo (na quinta faixa) de 11,88%, para o comércio; 12,33%, para a indústria; e 17,51%, para os serviços.

Os tributos arrecadados junto às empresas optantes são distribuídos entre União, estados e municípios, atendendo às finalidades a que se destinam (respeitando as vinculações constitucionais), seguindo um fracionamento definido na LCP 123/2006. Na partilha, há destinação de recursos para a Cofins, PIS e CSLL desde a primeira faixa de valor, bem como é aumentada a parcela relativa à Previdência Social (a CPSF) em todos os setores.

**TABELA 5 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO TRIBUTO ÚNICO DO Simples NACIONAL (LCP 155/2016)**

	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/ Pasep	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	ICMS	IPi
<b>COMÉRCIO</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,5% – 42,0%	34,0% – 33,5%	
<b>INDÚSTRIA</b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	32,00%	7,50%
<b>SERVIÇOS</b>	4,00%	3,50%	12,82% – 14,05%	2,78% – 3,05%	43,40%	32,0% – 33,5%	

Fonte: LCP n. 155/2016, Anexos I, II e III.

Dados publicados pela Receita Federal referentes a 2009 indicavam que, nos setores do comércio e da indústria, as alíquotas no Simples eram de 13% a 85% menores do que se houvesse a tributação pelo lucro presumido, consideradas as faixas de receita bruta e diferentes relações entre a folha de salários e a receita bruta. No caso das empresas de serviços, os percentuais de redução também seriam expressivos, alcançando patamares próximos a 80% (Santiago, 2009).

O Simples Nacional é um regime tributário bastante abrangente, pois alcança 12,1 milhões de empresas, sendo 7,2 milhões de Micro Empreendedores Individuais (MEIs). O número de Documentos de Arrecadação do Simples, que indica a quantidade de empresas contribuintes, atingiu uma média mensal de 5,16 milhões durante 2017.

No mercado de trabalho, pelos dados da Relação Anual de Informações Sociais (Rais) de 2015, havia 4,5 milhões de estabelecimentos no Simples, sendo que 2,3 milhões mantiveram ao menos um vínculo de emprego ao longo do ano. Os empregos celetistas nesses estabelecimentos totalizaram 10,9 milhões (em 31/dez/2015), representando 28% do estoque total de vínculos nesse tipo de contratação. Portanto, em média, cada estabelecimento do Simples tinha 4,8 empregos ao final daquele ano.

Mesmo assim, as empresas que não estão no Simples têm mais estabelecimentos com ao menos um vínculo de emprego no ano (3,8 milhões) e mantinham maior número de

empregos celetistas (28,0 milhões), com média de 16,8 empregos por estabelecimento. Ou seja, embora importantes, as empresas do Simples não são as que sustentam mais postos de trabalho formais no país.

Também não foram as empresas do Simples as que geraram maior número de empregos formais na última década. Os estabelecimentos de empresas não optantes geraram 8,7 milhões de empregos celetistas, enquanto que os optantes pelo Simples geraram 4,3 milhões.

Vale ressaltar, contudo, que o emprego assalariado com carteira pode não refletir inteiramente a relação entre regime simplificado e ocupação. Na Rais, especialmente, não estão registradas as ocupações nas posições de empregador e de trabalhador autônomo, que podem ser relevantes no contexto da geração de ocupações pelas MPes.

Se a melhoria da qualidade dos empregos nas micro e pequenas empresas é um objetivo da simplificação e redução da carga tributária, os números da rotatividade continuam apontando para contratos de trabalho de mais curta duração nesse segmento. Em 2015, as empresas do Simples tiveram uma rotatividade descontada – em que se consideram apenas os desligamentos por iniciativa do empregador – de 45,1% do estoque de emprego, enquanto que nas demais empresas essa média ficou em 39,4%. Além disso, a proporção de beneficiários do Seguro-Desemprego oriundos de empresas optantes, de 32,5% em 2015, é maior do que os 28% de participação no emprego formal. Apesar dessa rotatividade mais elevada e da maior pressão sobre a proteção ao desempregado, as empresas do Simples contribuem menos do que as demais para o financiamento do Seguro-Desemprego, via partilha do tributo único para o PIS.

A constatação que acaba de ser feita não pode ser tomada como um juízo definitivo sobre o tratamento tributário dispensado às pequenas e micro empresas. Ela não informa sobre a qualidade do emprego nessas empresas na ausência do Simples, que poderia ser ainda pior, e faltam outros elementos que permitam saber se o favorecimento tributário gera impactos positivos na economia e na sociedade de maneira geral. Em especial, se o Simples significou a formalização de empresas e empregos, terá tido o mérito de ampliar a inclusão na proteção trabalhista, previdenciária e frente ao evento do desemprego, bem como ter gerado efeitos na própria arrecadação de tributos e no acesso ao crédito. Ou seja, o custo desse regramento pode estar sendo compensador para a sociedade e a economia em geral.

Em se tratando de custo, vale destacar que o Simples Nacional, apenas no âmbito da União, é o principal gasto tributário apontado no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2017,

respondendo por 29% do total. Esse gasto, de R\$ 83,0 bilhões se concentra principalmente nas contribuições sociais, ou seja, na Contribuição Previdenciária (30%), na Cofins (27%), CSLL (10%) e PIS-Pasep (6,2%). Como já foi dito, a Contribuição Previdenciária sobre a Folha é o principal tributo que tem redução para as empresas do Simples, e a renúncia fiscal da União associada à Previdência com esse tratamento favorecido atinge R\$ 23 bilhões anuais.

Estudos empíricos que buscam medir os impactos do SIMPES são poucos, e isso se deve, em grande medida, à dificuldade em isolá-los dos demais efeitos que interferem na dinâmica das micro e pequenas empresas. A falta de dados estatísticos sobre as empresas e atividades informais também dificulta o estudo da (in)formalização dessas empresas. Alguns poucos trabalhos se valeram da mudança gerada pela criação do Simples Federal, em 1996, para observar se ela foi seguida por efeitos como aumento da sobrevivência das empresas beneficiadas, grau de formalização, geração de emprego, dentre outras variáveis de interesse.

O estudo de Joana Monteiro e Juliano Assunção (MONTEIRO E ASSUNÇÃO, 2012), constata que o Simples provocou um aumento de 13 pontos percentuais no registro de empresas (individuais) do varejo, elevando de 27% para 40% a taxa de formalização de microempresas nesse setor, entre os dez meses anteriores e os dez posteriores à introdução do Simples Federal, em dezembro de 1996, sem afetar a formalização de empresas de outros setores. Não fica inteiramente afastada a hipótese de que a formalização no setor do comércio varejista seja o resultado de um choque setorial, e não da vigência do Simples Federal.

Estudo semelhante, feito por Pablo Fajnzylber, William F. Maloney, e Gabriel V. Montes-Rojas (2011), conclui que o Simples Federal resultou na elevação da taxa de formalização em seis dimensões observadas (taxa de licenciamento, registro legal, registro como microempresa, registro na fazenda, pagamento de impostos, contribuições para a previdência) entre as empresas que foram criadas após o Simples. Os autores avaliam que o menor custo de contratação leva as microempresas a adotarem tecnologia de produção que requer um local permanente de funcionamento e o emprego de mais mão de obra, destacando a questão da redução dos encargos sobre a folha de salários como fator explicativo da formalização.

Kalume, Courseuil e Santos (2015), com base nos dados de arrecadação de ICMS no Rio de Janeiro, observaram que, após a vigência do regime, no terceiro trimestre de 2007, diminuiu a transição das empresas da atividade para a inatividade (o fechamento) e

aumentou a transição inversa, no sentido da atividade, de caráter permanente. Ou seja, preponderou a ativação de empresas seguida de continuidade de seu funcionamento, mostrando o efeito positivo do Simples para a sobrevivência de MPEs no mercado formal.

O trabalho de Paes (2015) faz uma análise descritiva dos dados da Rais e da GFIP no período de 2001 a 2012 e ressalta que o Simples Nacional foi um importante fator de sustentação da atividade econômica no período da crise mundial 2008-2010, auxiliou no crescimento das pequenas firmas (em número de empregados por estabelecimento), impulsionou a geração de empregos e a valorização dos salários em termos reais. Por fim, Courseuil e Moura (2009) avaliam o impacto sobre o emprego industrial, desagregando o efeito escala, ou seja, na variação do emprego nas empresas existentes, do efeito composição, dado pela sobrevivência da empresa. Os resultados obtidos indicam que o Simples Federal teve efeito positivo no emprego nas empresas sobreviventes e aumentou a probabilidade de sobrevivência das empresas optantes, quando comparadas às empresas não elegíveis.

Essa amostra de estudos indica que o Simples Federal exerceu efeitos positivos na redução da informalidade entre as MPEs, no aumento da taxa de sobrevivência dessas empresas e no volume de empregos nesse segmento empresarial. A medida desses impactos, entretanto, varia de estudo para estudo, havendo pouca comparabilidade entre os números apresentados.

Por outro lado, estudo da SRF aponta para diversos problemas e distorções gerados pela conformação do Simples Nacional, particularmente após as ampliações mais recentes. Dentre as considerações, vale destacar neste momento que:

- numa comparação com outros países que adotaram regimes de favorecimento de MPEs, os limites de enquadramento no regime brasileiro são muito elevados e o benefício tributário concedido é bastante mais substancial;
- limites de enquadramento muito altos podem induzir ao fracionamento abusivo do negócio para permanência no regime, bem como gerar distorções e assimetrias no setor que anulem eventuais benefícios econômicos;
- há indícios de elevado grau de descumprimento tributário entre empresas optantes, pela sonegação ou inadimplência, acarretando perda de base tributária e de arrecadação;
- optam pelo Simples, na grande maioria das vezes, empresas já constituídas que, visando às vantagens tributárias, migram de outros regimes, os quais perdem

arrecadação. Poucas são as empresas que entram em atividade entre os optantes, o que sugere que o sistema não esteja dando grande contribuição à geração de emprego; e

- há evidências de que a inclusão de novos setores no Simples pode ter tido efeito negativo considerando o ganho de receita neste regime e a perda nos demais (SRF, 2015).

Em síntese, o Simples Nacional tornou-se muito amplo com a elevação dos limites máximos de receita para enquadramento. Portanto, uma porção significativa das folhas salariais das empresas e dos empregos já não sofre a incidência de encargos sociais. O custo fiscal dessa medida é significativo, tornando-se a principal forma de renúncia tributária atualmente em vigor. Do lado dos benefícios, os relativamente poucos estudos empíricos existentes parecem indicar que esse regime promoveu a formalização de empresas e a geração de empregos no segmento abrangido. Contudo, esses estudos não são suficientes para embasar uma avaliação consolidada da relação entre o custo tributário e os benefícios gerados pelo tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

### **3.3. Desoneração e reoneração da folha**

A terceira iniciativa legislativa que alterou profundamente a tributação sobre a folha foi a desoneração instituída pela Lei 12.546/2011. Por esta lei, as empresas de alguns setores e atividades selecionadas ou que produziam determinados bens industriais deixaram de recolher total ou parcialmente os 20% sobre a folha de salários e passaram a pagar 1% ou 2% sobre a receita bruta, dependendo do caso. Entre 2012 e 2014, sucessivas medidas provisórias ampliaram progressivamente a abrangência setorial da desoneração até alcançar 56 segmentos da economia (na classificação do governo). No entanto, em 2015, como parte do ajuste fiscal que se implementa desde então, a desoneração começou a ser revertida. Foram elevadas as alíquotas da contribuição substitutiva sobre a receita bruta (CPRB) e tornou-se opcional às empresas a contribuição sobre a folha ou sobre a receita. Com essa combinação de medidas, grande parte das empresas retornou ao sistema de contribuição sobre a folha.

A desoneração da folha teve por objetivos conter a perda de competitividade da produção nacional frente aos concorrentes estrangeiros, estimular a geração de empregos e

combater a informalidade dos vínculos de emprego. No momento de sua adesão a taxa de câmbio valorizada afetava a competitividade da produção nacional, refletindo-se na perda de empregos em segmentos industriais expostos à concorrência externa e no déficit comercial expressivo.

A abrangência da desoneração da folha atingiu seu máximo ao final de 2014, quando aproximadamente 84 mil empresas contribuintes recolhiam a CPRB (indicador de que tinha sido total ou parcialmente incluída na política). Estas empresas estavam classificadas em 66 das 99 divisões de atividades da CNAE, o que indica a disseminação dessa cobertura. Em janeiro de 2015, a folha das empresas beneficiadas incluía cerca de 8,6 milhões de trabalhadores, frente a aproximadamente 40,3 milhões de empregos celetistas existentes. Isto significa que a desoneração chegou a abranger pouco mais de 20% dos empregos no setor privado, em seu auge.

Vale destacar algumas características dessa política:

- a troca da base folha pela base receita bruta foi feita com alíquotas abaixo da neutralidade, ou seja, acarretou redução da carga tributária sobre as empresas. Isto foi amplamente reconhecido à época e resultou em renúncia fiscal expressiva;
- a CPRB, ao isentar as exportações, favoreceu as empresas exportadoras, que foram e continuam sendo as maiores beneficiadas;
- no entanto, a CPRB incide sobre a receita bruta, e não sobre o valor adicionado, tornando-se cumulativa. Dessa forma, o custo desse tributo cresce à medida que se avança nas etapas do processo produtivo, inclusive da produção voltada para o comércio externo;
- os setores foram sendo desonerados de maneira discricionária pelo governo e pelo Congresso, no exame das MPs, atendendo às solicitações dos empresários. Isso gerou situações pouco compreensíveis e transparentes quanto aos motivos para a inclusão e ou exclusão de setores, atividades e produtos na desoneração;
- a desoneração não foi estendida a setores intensivos em capital, tais como as indústrias petrolífera, petroquímica, automobilística, dentre outros, com alíquotas que gerassem ganhos líquidos de arrecadação tributária. Com isso, perdeu-se a possibilidade de compensar a provável perda de receita com os setores trabalho-intensivos pela arrecadação de tributos junto aos segmentos capital-intensivos; e
- a complexidade dos procedimentos de cálculo dos valores a serem recolhidos pode ter impactado os custos de transação das empresas e de fiscalização, bem como pode ter facilitado a sonegação.

Poucos estudos empíricos foram realizados para identificar e medir os impactos da desoneração da folha no Brasil e com uma abordagem generalizante.<sup>5</sup> Enquanto dois desses trabalhos (FGV Projetos, 2013; DALLAVA, 2014) não encontraram sinais robustos de impactos positivos e generalizados da desoneração no emprego e nos salários, um terceiro (SCHERER, 2015) concluiu em sentido oposto. Uma análise conclusiva ainda é devida e teria que superar tanto as dificuldades metodológicas quanto a limitação dos dados disponíveis, para dirimir essa diferença nos achados e levar o nível de conhecimento a um ponto mais elevado.

Uma avaliação entre custos e benefícios também requereria um exame mais minucioso da renúncia tributária associada à desoneração. Atualmente, essa renúncia é calculada comparando-se a arrecadação potencial na base folha (hipotética) com a arrecadação efetiva na base receita. Entretanto a primeira é estimada sem considerar possíveis efeitos positivos da desoneração na base folha, ou seja, sem um elemento contrafactual adequado. Sendo assim, parecem incompletas as avaliações de custos da desoneração feitas com base nos números da SRF e que não respondem ao comportamento da arrecadação na ausência da desoneração (AFONSO e PINTO, 2014; MINISTÉRIO da FAZENDA, 2014; MENDES, 2017).

Outra crítica ligada a este argumento diz que a desoneração teria sido estendida a setores que não estavam expostos à concorrência internacional e que receberam benefícios indevidos (AFONSO e PINTO, 2014). No entanto, se a política foi concebida tendo o objetivo de realizar uma desvalorização fiscal, o problema pode ter sido justamente o oposto: não ter sido estendida a todos os setores da economia, além de não ter mantido a neutralidade do efeito na arrecadação.

A desvalorização fiscal ganhou força no início da presente década como recomendação aos países da União Europeia que estavam em crise e que precisavam ganhar competitividade externa sem poder lançar mão de uma desvalorização cambial (pois estavam numa união monetária). Assim, a alternativa sugerida passava por reduzir os encargos sociais sobre a folha, baixando o custo de produção das exportações, e elevar o imposto sobre valor agregado que incide sobre todos os setores na comercialização de bens e serviços internamente. Ou seja, a medida valeria para toda a economia doméstica. Koske (2013), numa revisão de estudos sobre a implementação desse tipo de política conclui que os ganhos dessa política no curto prazo são modestos, mas não negligenciáveis, e poderiam

---

<sup>5</sup> Uma rápida busca na internet revela inúmeros estudos de caso sobre empresas e outros trabalhos nas áreas do Direito, Contabilidade e Administração de Empresas, mas que são de difícil generalização.

fazer parte de pacotes mais amplos de programas de promoção da competitividade externa.

Embora o Brasil não fizesse parte de uma união monetária, o risco de elevação da inflação fazia o governo relutar em promover uma desvalorização cambial. Sendo assim, colocava-se a opção por uma desvalorização fiscal. A discricionariedade dos setores de fato distingue o caso brasileiro dessa proposta de mudança na tributação da folha, mas no sentido de excluir os setores capital-intensivos principalmente.

De qualquer forma, à medida que o ritmo de atividades econômicas foi-se desacelerando a partir de 2013, os investimentos privados não corresponderam ao esperado, e a geração de empregos entrou em declínio, a desoneração passou a ser vista como ineficaz. Ao mesmo tempo, a renúncia fiscal associada a essa política foi crescendo com a ampliação setorial de sua cobertura, passando de R\$ 3 bilhões em 2012 para R\$ 25 bilhões em 2015. Além de ineficaz, a desoneração da folha passou a ser vista como uma das principais responsáveis pela crise fiscal do Estado.

Pode-se argumentar, também, que a escolha da desoneração, como um subsídio ao setor privado, em detrimento do investimento público, reduziu a eficiência da política fiscal. Este argumento está amparado na tese de que o efeito multiplicador do subsídio é menor que o do investimento (PIRES, 2014). Isso explicaria que a economia não tenha tido um melhor desempenho em termos de investimentos privados, apesar da volumosa concessão de benefícios na forma das diversas desonerações adotadas após 2010.

#### **4. AS PROPOSTAS JÁ APRESENTADAS**

Nesta seção serão sumarizadas as principais propostas de alteração ou de manutenção da atual forma de tributação da folha para financiamento da seguridade e da previdência social.

Governo Lula – na PEC 233/2008 propõe desonerar progressivamente a folha de salários, inicialmente pela transferência do Salário-Educação para o IVA Federal que seria criado com a junção de impostos indiretos e outras contribuições sociais (Cofins e PIS). Prosseguiria com a redução da alíquota da CPSF em seis pontos percentuais, a ser compensada por uma elevação da alíquota do IVA Federal. O faturamento e a receita deixariam de serem aceitos como base de contribuições para a Seguridade Social, exceto para os regimes que se valiam dessas bases tributárias. Assim, continuariam a recolher sobre a receita de vendas a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o

consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva. A proposta também diz que as receitas ou resultados de exportações passam a ser tributadas.

CDES – Em 2011, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social recomendou a desoneração da folha de pagamentos, ressaltando que ela não deveria “comprometer os direitos dos trabalhadores naquilo que é obrigação social recolhida pelo governo e não encargos (INSS, Salário-Educação, Seguro de Acidentes do Trabalho, contribuições repassadas ao Sesi/Sesc, Senai/Senac, Incra e Sebrae)” (CDES, 2011; p. 14).

CNI – no seu documento “101 Propostas para Modernização Trabalhista”, de 2012 (CNI, 2012), propunha mudar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal para o faturamento, visando à redução do custo do trabalho, ganhos de competitividade, controle da inflação e formalização de empregos. Já em 2014, como proposta para as eleições daquele ano, propôs aperfeiçoar a desoneração da folha dando às empresas a prerrogativa de escolherem entre a base folha e a base do valor adicionado.

Proposta do deputado Luiz Carlos Hauly – no momento da elaboração deste texto, a proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Hauly mantinha a tributação sobre a folha nos moldes atuais para financiamento da Previdência Social. Ele havia anteriormente defendido uma redução da alíquota da contribuição sobre a folha de pagamento a ser compensada pela criação de uma contribuição incidente sobre as movimentações ou transmissões de valores, com o objetivo de equilibrar as contas do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

## **5. A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NUMA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Diante deste conjunto de informações, quais propostas relativas à tributação sobre a folha devem compor uma agenda de reforma tributária socialmente justa? Como visto acima, as propostas formuladas recentemente se distinguem entre manter ou reduzir a tributação da folha, compensando a previdência social com recursos de outros tributos ou não.

Começando por este último aspecto, se o propósito da reforma for a promoção do avanço social, mudanças na tributação da folha não deveriam comprometer o financiamento da universalização da cobertura previdenciária, bem como da infraestrutura educacional, da formação profissional e da prestação de serviços sociais para os trabalhadores. Nesse sentido, a desoneração da folha adotada a partir de 2011 deveria servir de lição para que uma eventual mudança de base tributária não ocasione perda de arrecadação que

comprometa o financiamento previdenciário ou os recursos necessários a outras políticas relevantes.

A ocasião de uma reforma poderia, ao contrário, servir para um exame mais aprofundado da capacidade do agronegócio e das empresas que estão no Simples, mas que não são exatamente micro ou pequenas, para contribuírem para a sustentação da proteção social no Brasil. A revisão das alíquotas incidentes sobre as receitas do agronegócio e das faixas de enquadramento do Simples podem atenuar a enorme renúncia tributária atualmente praticada. Ademais, a tributação da exportação de *commodities* poderia ser pensada com atenção, pois pode reforçar as receitas da previdência e, ao mesmo tempo, estimular as atividades que agreguem valor aos produtos primários do país.

Frente à possível redução da participação dos salários na renda que as tendências tecnológicas, organizacionais e institucionais parecem implicar, a redução da carga tributária incidente sobre a folha com compensação por outras fontes de arrecadação pode contribuir para o equilíbrio da previdência no longo prazo. Além disso, os dados disponíveis indicam que o percentual de encargos sociais sobre a folha no Brasil é alto em comparação com outros países. Tributos elevados nessa base são vistos como um indutor para fraudes e para o trabalho informal.

Por outro lado, os mesmos dados da comparação internacional não permitem dizer que os encargos sociais no Brasil tornem o custo do trabalho elevado ou causador de perda de competitividade internacional. Este problema parece estar mais relacionado à baixa produtividade do que ao custo laboral. Em favor da tributação sobre a folha pesa o fato de que sua cobrança é mais eficiente do que impostos indiretos, inclusive por contar com a vigilância dos próprios trabalhadores pelo cumprimento de seus direitos.

No balanço de tantas considerações, uma solução cautelosa parece recomendável. A linha de redução parcial da carga de tributos sobre a folha, de forma progressiva e plenamente compensada por contribuição sobre o valor adicionado é uma possibilidade interessante. Com isso seriam mitigados os impactos setoriais, seria assegurado o nível de financiamento das políticas públicas e o tributo não distorceria a alocação de recursos na economia. Afinal, a folha de salários é parte do valor adicionado na economia, e sua substituição pelo faturamento ou mesmo a movimentação financeira, acabaria resultando em cumulatividade e distorções indesejáveis.

Quando se fala em desoneração da folha, via de regra o foco incide sobre as contribuições para o INSS. Pouco se fala nas contribuições para o Sistema S, muito embora seu peso não

seja desprezível e sua finalidade tenha um caráter amplo, ou seja, proporcionar oportunidades de profissionalização à população. O Salário-educação também poderia ter sua base de incidência revista posto que a relação com a folha e o emprego é indireta. No entanto, salienta-se que a mudança de base não deveria ser via para se eliminarem importantes programas de profissionalização e de expansão da rede de ensino.

Vale reafirmar nesta conclusão que o FGTS é salário do trabalhador na forma de uma poupança que se constitui ao longo do tempo, ainda que seja classificado como tributo. Seria um erro utilizar a reforma tributária para reduzir a já baixa remuneração do trabalho no país.

Uma reforma tributária que seja justa não deixará de examinar a questão dos encargos sociais, da tributação da folha. A principal diretriz nesta questão deve ser o da garantia dos recursos necessários ao financiamento da proteção social, em conjunto com o estímulo ao emprego de qualidade, e que assegurem ao trabalhador e sua família condições dignas de vida.

## Referências Bibliográficas

- ABÍLIO, Ludmila Costek. Uberização do trabalho: subsunção real da viração. CESIT. Disponível em: <http://www.cesit.net.br/uberizacao-do-trabalho-subsuncao-real-da-viracao/>.
- AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. **Composição da desoneração (completa) da folha de salários**. Rio de Janeiro: FGV; IBRE, 2014. (Texto de Discussão, n. 41).
- ANFIP. **Análise da Seguridade Social 2016**. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil/Fundação Anfip de Estudos Tributários e da Seguridade Social. Brasília 2017. Disponível em: [https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros\\_24\\_10\\_2017\\_11\\_48\\_10.pdf](https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros_24_10_2017_11_48_10.pdf).
- CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n. 2. Brasília, Presidência da República/Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Março/2011.
- COURSEUIL, Carlos Henrique L, MOURA, Rodrigo Leandro de Moura. **O Simples Federal e a Geração de Empregos na Indústria**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), No. 1643
- CNI. **101 Propostas para modernização trabalhista**. Emerson Casali (Coord.). Brasília : CNI, 2012. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2013/2/101-propostas-para-modernizacao-trabalhista/>.
- DALLAVA, C. C. **Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro**: um estudo a partir dos dados da Rais. 2014. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2014.
- DIEESE. **Encargos sociais e desoneração da folha de pagamentos – revisitando uma antiga polêmica**. Nota Técnica 101, julho/2011. Disponível em <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2011/notatec101Desoneracao.html>.

- FAJNZYLBBER, Pablo, MALONEY, William F. , e MONTES-ROJAS, Gabriel V.. **Does formality improve micro-firm performance? Evidence from the Brazilian Simples program.** *Journal of Development Economics* 94 (2011) 262–276.
- FGV. **Avaliação do impacto da desoneração tributária da folha de pagamento nos setores de confecções, couro e calçados e tecnologia de informação e comunicação.** São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Projetos, 2013.
- KALUME, Luciana R. V., COURSEUIL, Carlos Henrique L., SANTOS, Daniel. **O Simples Nacional e a formalização das firmas.** *Planejamento e políticas públicas* 40 jan./jun. 2013, 279-309.
- KOSKE, I. **Fiscal Devaluation – Can it Help to Boost Competitiveness?** OECD Economics Department Working Papers, No. 1089, 2013, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3z2dckn2bw-en>.
- MENDES, Marcos. **Reoneração da folha de pagamentos.** Nota Técnica n. 041. Assessoria Especial do Gabinete do Ministro da Fazenda. Brasília. 06/11/2017. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas/2017/nota-reoneracao.pdf/view>.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Desoneração da folha de pagamentos.** Brasília: MF, 2012. Slide.
- \_\_\_\_\_, DATAPREV. **Anuário Estatístico da Previdência Social.** Ministério da Fazenda, Secretaria de Previdência, Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência. Brasília, Volume 24. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/08/AEPS-2015-FINAL.pdf>.
- \_\_\_\_\_, SRF. **Carga Tributária 2015: Análise por tributos e bases de incidência.** Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Brasília, set/2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>.
- MONTEIRO, Joana C. M., ASSUNÇÃO, Juliano J.. **Coming out of the shadows? Estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises.** *Journal of Development Economics* 99 (2012) 105–115.
- OCDE. **Taxing Wages Database.** OCDE.Stat. Disponível em: <http://stats.oecd.org>.
- PIRES, Manoel C. de C. **Controvérsias Recentes sobre Multiplicadores Fiscais.** Disponível em [http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370\\_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf](http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf).
- POCHMANN, Márcio. **A uberização leva à intensificação do trabalho e da competição entre os trabalhadores.** *Diário Liberdade.* Disponível em: <https://gz.diarioliberalidade.org/brasil/item/90878-marcio-pochmann-a-uberizacao-leva-a-intensificacao-do-trabalho-e-da-competicao-entre-os-trabalhadores.html>.
- SCHERER, C. **Payroll tax reduction in Brazil: effects on employment and wages.** Rotterdam: ISS/Erasmus University Rotterdam, 2015. (ISS Working Paper Series, n. 602). Ministério da Fazenda, 2014;
- SRF. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007.** Brasília, Secretaria da Receita Federal, 24 de agosto de 2015.
- THE CONFERENCE BOARD. **International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015 – Summary Tables.** Disponível em: <https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>.

## ANEXO

### CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL EM %

#### DIVISÕES E GRUPOS DE ATIVIDADE

**2011 E 2015**

Divisões e grupos de atividades	CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL			
	2011	2015	Variação em p.p.	Variação %
<b>INDÚSTRIA</b>	<b>14,2%</b>	<b>10,9%</b>	<b>-3,3%</b>	<b>-23,3%</b>
Indústrias extrativas	15,4%	14,8%	-0,6%	-4,0%
Indústrias de transformação	14,1%	10,7%	-3,4%	-24,4%
Fabricação de produtos alimentícios	13,0%	10,5%	-2,5%	-19,2%
Fabricação de bebidas	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,4%
Fabricação de produtos do fumo	16,6%	13,8%	-2,8%	-16,9%
Fabricação de produtos têxteis	14,9%	8,1%	-6,8%	-45,7%
Confecção de artigos do vestuário e acessórios	9,2%	5,8%	-3,3%	-36,3%
Preparação de couros e fabricação de artefatos de	12,6%	6,6%	-5,9%	-47,4%
Fabricação de produtos de madeira	10,5%	9,3%	-1,3%	-11,9%
Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	14,7%	8,5%	-6,2%	-42,3%
Impressão e reprodução de gravações	11,8%	9,3%	-2,5%	-21,4%
Fabricação de coque, de produtos derivados do petróleo e biocombustíveis	15,5%	15,1%	-0,4%	-2,5%
Fabricação de produtos químicos	15,1%	13,6%	-1,4%	-9,3%
Fabricação de produtos farmoquímicos e farmacêuticos	16,4%	9,9%	-6,5%	-39,7%
Fabricação de produtos de borracha e material plástico	14,2%	9,1%	-5,1%	-36,0%
Fabricação de produtos de minerais não metálicos	12,8%	9,0%	-3,8%	-29,8%
Metalurgia	14,7%	13,1%	-1,6%	-10,9%
Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	13,2%	9,7%	-3,5%	-26,2%
Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	14,8%	12,9%	-1,8%	-12,5%
Fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos	15,7%	10,6%	-5,1%	-32,7%
Fabricação de máquinas e equipamentos	15,2%	10,0%	-5,2%	-34,4%
Fabricação de veículos automotores, reboques	15,6%	10,8%	-4,7%	-30,4%
Fabricação de outros equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	15,5%	8,4%	-7,0%	-45,5%
Fabricação de móveis	11,6%	6,9%	-4,7%	-40,7%
Fabricação de produtos diversos	12,4%	8,4%	-4,0%	-32,5%
Manutenção, reparação e instalação de máquinas	13,2%	10,5%	-2,7%	-20,4%
<b>COMÉRCIO</b>	<b>11,6%</b>	<b>10,9%</b>	<b>-0,7%</b>	<b>-6,0%</b>
Comércio de veículos, peças e motocicletas	12,5%	11,7%	-0,9%	-6,9%
Comércio por atacado	14,6%	14,3%	-0,3%	-2,2%
Representantes e agentes do comércio (exceto de veículos e motocicletas)	11,9%	12,5%	0,6%	5,1%
Comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,6%
Comércio especializado em produtos alimentícios, bebidas e fumo	15,3%	14,8%	-0,5%	-3,1%
Comércio de equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico	14,0%	13,7%	-0,3%	-2,0%
Comércio de produtos intermediários, resíduos e sucatas	13,8%	14,0%	0,1%	0,8%
Comércio de equipamentos e produtos de tecnologia de informação e comunicação	15,0%	13,9%	-1,1%	-7,1%
Comércio de máquinas, aparelhos e equipamentos (exceto de tecnologia de informação e comunicação)	14,8%	14,0%	-0,8%	-5,6%
Comércio não especializado	16,6%	15,9%	-0,7%	-4,2%
Comércio varejista	10,0%	9,2%	-0,8%	-8,1%
Comércio não especializado	14,3%	14,4%	0,1%	0,8%

<b>Comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo</b>	4,2%	5,7%	1,5%	36,3%
<b>Comércio de tecidos, artigos de armarinho, vestuário e calçados</b>	7,6%	4,7%	-2,8%	-37,6%
<b>Combustíveis e lubrificantes</b>	15,8%	16,9%	1,1%	6,8%
<b>Comércio de outros produtos em lojas especializadas</b>	8,2%	6,8%	-1,4%	-17,0%
<b>Comércio de artigos usados</b>	3,5%	3,3%	-0,1%	-3,8%

Fontes: IBGE. Pesquisa Anual da Indústria – Empresas, 2011 e 2015. Pesquisa Anual do Comércio, 2011 e 2015. Elaboração própria.